Skript Bilanzsteuerrecht

Bearbeitet von
Von Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a.D.

16. Auflage 2018. Buch. 316 S. Kartoniert
ISBN 978 3 86752 580 0
Format (B x L): 19,5 x 24,9 cm
Gewicht: 850 g

Steuern > Bilanzrecht

Zu Inhalts- und Sachverzeichnis

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

1. Abschnitt: Grundlagen

A. Gegenstand

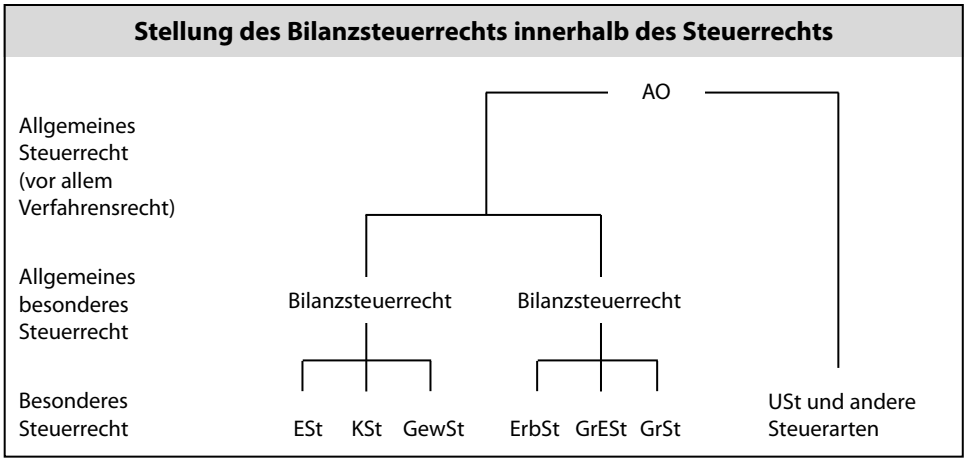
Das Bilanzsteuerrecht – nach Max Lion eines der schwierigsten, interessantesten und wichtigsten Gebiete des Steuerrechts (Lion, Vorwort) – ist der Teil des Steuerrechts, der sich mit der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung durch Bilanzierung befasst.[1] 1

Daraus folgt:

- Das Bilanzsteuerrecht ist eine juristische Disziplin.[2]
- Das substanzsteuerliche Bewertungsrecht gehört nicht zum Bilanzsteuerrecht.
- Die Gewinnermittlung durch Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) und die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) stehen außerhalb des Bilanzsteuerrechts.

Zum Bilanzsteuerrecht gehören demnach die Normen, die die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG (für Gewerbetreibende) und nach § 4 Abs. 1 EStG (z.B. für Land- und Forstwirte, freiwillig bilanzierende Freiberufler) regeln.

Stellung des Bilanzsteuerrechts innerhalb des Steuerrechts 2



B. Anwendungsbereich

Das Bilanzsteuerrecht dient der steuerlichen Gewinnermittlung. Der **Gewinn** ist Grundlage der Einkommensermittlung bzw. der Steuerfestsetzung für die 3

- Einkommensteuer (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG: bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit),
- Körperschaftsteuer (§ 8 Abs. 1 KStG) und
- Gewerbesteuer (§ 7 S. 1 GewStG).

Zur Gewinnermittlung durch Bilanzierung **verpflichtet** sind

- Gewerbetreibende, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen (§ 5 Abs. 1 EStG),
- Land- und Forstwirte, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen (§ 4 Abs. 1 EStG; Rückschluss aus § 13a Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 4 Abs. 3 EStG).

1 Vgl. Mathiak/K/S/M § 5 EStG Rn. A 19; zu Grundfragen und Zukunft der Gewinnermittlung Weber-Grellet DB 2010, 2298, DB 2016, 1279.

2 Vgl. auch Vogelgesang, Jurist und Steuerbilanz, FS Beisse 1997, 511.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Klein-Gewerbetreibende können ihren Gewinn **freiwillig** nach § 5 Abs. 1 EStG ermitteln, Klein-Land- und Forstwirte nach § 4 Abs. 1 EStG (vgl. § 13a Abs. 2 S. 1 EStG).

Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit können zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und der nach § 4 Abs. 3 EStG wählen.

Zur Buchführungspflicht vgl. 3. Abschnitt, Rn. 116 ff.

4

Gewinnermittlung bei Unternehmern

§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG
Einkünfte = Gewinn
(Land- u. Forstwirte, Gewerbetreibende, selbstständige Arbeiter)

Gewinnermittlung durch Bilanzierung

nach § 4 Abs. 1 EStG: für buchführungspflichtige und freiwillig buchführende (auf Antrag nach § 13a Abs. 2 S. 1 EStG) Land- und Forstwirte und freiwillig buchführende Freiberufler	nach §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1 EStG: für buchführende Gewerbetreibende a) Vollkaufleute und Handelsgesellschaften b) nach § 141 AO Verpflichtete c) freiwillig Buchführende	Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG für nicht buchführende a) Kleingewerbetreibende b) Freiberufler c) Landwirte, die nicht unter § 13a EStG fallen (§ 13a Abs. 2 EStG)	Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG: für nicht buchführungspflichtige Landwirte unter bestimmten Voraussetzungen

Eine (unsystematische) Sonderregelung ist die sog. Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG, bei der der Gewinn für Handelsschiffe im internationalen Verkehr nach der im Betrieb geführten Tonnage zu ermitteln ist.

C. Rechtsgrundlagen

5 Das Bilanzsteuerrecht ist nicht einheitlich kodifiziert. Pläne zur Verabschiedung eines selbstständigen Steuerbilanzrechts sind gescheitert.[3] De lege ferenda ist – im Hinblick auf die Eigenständigkeit des Steuerrechts[4] – ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht anzustreben.[5]

Grundlegende Normen sind die §§ 4–7k EStG, die kraft Verweisung (vgl. § 8 Abs. 1 KStG; § 7 S. 1 GewStG) auch für den Bereich der KSt und der GewSt Anwendung finden **(Kernbereich des Bilanzsteuerrechts)**. Diese Vorschriften definieren den Begriff des Gewinns und schreiben vor, wie der Gewinn zu ermitteln ist.
Rechtsquellen des Bilanzsteuerrechts finden sich darüber hinaus in einer Vielzahl anderer Gesetze, auf die ausdrücklich oder stillschweigend verwiesen wird. Von besonderer Bedeutung sind vor allem

- §§ 140 ff. AO, die steuerrechtlichen Vorschriften über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen,[6] und

3 Vgl. Entwurf eines 3. StRefG – EStG 1975 – v. 09.01.1974 – BT-Drs. 7/1470 in Anlehnung an die Vorschläge der Steuerreformkommission 1971.

4 BFH v. 31.01.2013 – GrS 1/10, BStBl. 2013 II, 317; Schmidt/Weber-Grellet § 2 Rn 38.

5 S. im Einzelnen Weber-Grellet DB 2016, 1279.

6 Vgl. BMF-Anwendungserlass vom 15.07.1998, BStBl. 1998 I, 630 zu §§ 140 ff. AO.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

- §§ 238 ff. HGB, zumeist Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), auf die § 5 Abs. 1 EStG verweist.

Das Bilanzsteuerrecht befindet sich in einem steten Wandel; dieser Wandel zeigt sich aktuell in der Neujustierung der Maßgeblichkeit durch das BilMoG, in der Internationalisierung der Rechnungslegung und in Zusammenhang mit der fortlaufenden Elektronisierung der Rechnungslegung (E-Bilanz).[7]

Noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, welchen Einfluss das **europäische Bilanzrecht**, insbesondere in Gestalt der RL 2013/34/EU (v 26.06.2013; ABl Nr. L 182, 19 v. 29.06.2013), die die 4. RL (78/660/EWG – BiRiLi) und die 7. RL (83/349/EWG – konsolidierter Abschluss) ersetzt, und die **internationalen Rechnungslegungsgrundsätze**, wie die IAS (International Accounting Standards) – nunmehr IFRS (International Financial Reporting Standards) – und die US-GAAP (General Accepted Accounting Principles) auf das Bilanzsteuerrecht auf Dauer entfalten werden.[8] – Der **EuGH** selbst hält sich auch in bilanzsteuerrechtlichen Fällen zur Auslegung der 4. RL für zuständig,[9] überlässt die Entscheidung über eine Vorlage aber eher den nationalen Gerichten.[10] Dementsprechend haben in den letzten Jahren die Finanzgerichte von bilanzsteuerrechtlichen Vorlagen abgesehen.

7 Prinz DB 50/51 2010, M 1.

8 Dazu Schmidt/Weber-Grellet § 5 Rn. 3; s.u. Rn. 48.

9 C-28/95, DB 1997, 1851, Tz 26/27 – Leur-Bloem; C-275/97, DStR 1999, 1645 – DE + ES zu pauschalen Garantierückstellungen; C-306/99, BStBl. II 2004, 144 – BIAO, auch zur Wertaufhellung.

10 C-297/88, 197/89 EuGHE I 1990, 3763 – Dzodzi; Weber-Grellet DStR 2003, 67; ferner Bärenz DStR 2003, 492; Scheffler StuB 2003, 298.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

6

Rechtsgrundlagen des Bilanzsteuerrechts

§§ 4–7k, insbesondere §§ 4 Abs. 1, 5 EStG

Handelsrechtl. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (zum größten Teil kodifiziert im HGB, 1. Teil, 3. Buch, §§ 238–339)

AO (§§ 140–148)

I. §§ 4–7 k EStG

1.	§ 4 Abs. 1 EStG	Allgemeiner Gewinnbegriff
		Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres (Wj.)
	./.	Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wj.
	+	Wert der Entnahmen
	./.	Wert der Einlagen
	=	Gewinn
2.	§ 4 Abs. 2 EStG	Bilanzkorrektur
3.	§ 4 Abs. 4–8 EStG	Betriebsausgaben
4.	§ 4a EStG	Gewinnermittlungszeitraum; Wirtschaftsjahr
5.	§ 4f EStG	Verpflichtungsübernahmen
6.	§ 5 Abs. 1, 6 EStG	Gewinnbegriff bei Gewerbetreibenden – Maßgeblichkeit der hr GoB
7.	§ 5 Abs. 1a–5, 7 EStG	Sonderregelungen für Bewertungseinheiten, immaterielle Wirtschaftsgüter, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten, Verpflichtungsübernahmen
8.	§ 5a EStG	Tonnagebesteuerung
9.	§ 5b EStG	Elektronische Übermittlung von Bilanzen (E-Bilanz)
10.	§ 6 Abs. 1 EStG	Allgemeine Bewertungsvorschrift
11.	§ 6 Abs. 2, 2a EStG	Absetzungsfreiheit bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG); Sammelposten
12.	§ 6 Abs. 3–7 EStG	Bewertung in Sonderfällen
13.	§§ 4b–4d, 6a EStG	Betriebliche Altersversorgung
14.	§ 6b EStG	Übertragung stiller Reserven
15.	§§ 7–7k EStG	AfA; Sonderregeln

II. GoB, insbesondere §§ 238–339 HGB

§§ 238–241a HGB	Buchführung und Inventar
§§ 242–245 HGB	Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss
§§ 246–251 HGB	Ansatzvorschriften
§§ 252–256a HGB	Bewertungsvorschriften
§§ 257–261 HGB	Aufbewahrung und Vorlage von Unterlagen
§§ 264–289a HGB	ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften
§§ 336–339 HGB	ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften
§§ 340– 340h HGB	ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute
§§ 341–341h HGB	ergänzende Vorschriften für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds

Andere GoB sind gesetzlich nicht geregelt, sondern ergeben sich aus dem Handelsbrauch, sog. ungeschriebene GoB. Die kodifizierten wie auch die ungeschriebenen GoB sind im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG zu beachten, soweit der Grundsatz der Maßgeblichkeit nicht durch steuerliche Vorschriften oder Grundsätze eingeschränkt ist (BFH v. 12.08.1982 – IV R 184/79, BStBl. 1982 II, 696; v. 07.08.2000 – GrS 2/99, BStBl. 2000 II, 632).

III. §§ 140–148 AO: Führung von Büchern und Aufzeichnungen

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

D. Rechtsnatur, Struktur, Methodik und Grundbegriffe, Mängel

I. Rechtsnatur

Das Bilanzsteuerrecht als Teil des Steuerrechts ist **Eingriffsrecht** und **Lastenverteilungsrecht**.[11] Maßgeblich sind die objektiven Verhältnisse; das gilt für die Rechtsanwendung, m.E. aber auch für die Tatsachenfeststellung.[12] **7**

Das Bilanzsteuerrecht bildet ebenso wie das Handelsbilanzrecht einen in sich geschlossenen Normenkreis. Die Normbereiche des Handelsbilanzrechts und des Steuerbilanzrechts stehen in getrennten Systemzusammenhängen, aus denen heraus sie jeweils (differenziert) zu interpretieren sind.[13]

II. Struktur

Das Bilanzsteuerrecht gliedert sich in **autonomes** Bilanzsteuerrecht (z.B. §§ 4–7k EStG; §§ 140 ff. AO), das zum Teil mit dem Handelsbilanzrecht deckungsgleich ist (z.B. § 5 Abs. 5 S. 1 EStG und § 250 HGB), und in aus dem Handelsbilanzrecht transformiertes sog. **inkorporiertes** Bilanzsteuerrecht, das aufgrund der generalklauselartigen Verweisung des § 5 Abs. 1 EStG auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sämtliche geschriebenen und ungeschriebenen Rechtssätze des Handelsrechts umfasst, denen die Qualität von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zukommt.[14] **8**

III. Methodik des Bilanzsteuerrechts

Die Methodik der jeweiligen Rechtsmaterie ist von deren Eigenart geprägt. Für das Bilanzsteuerrecht als Teil des Steuerrechts bilden auf der einen Seite die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit wichtige Auslegungsmaßstäbe; auf der anderen Seite verlangt der verteilungsrechtliche Aspekt auch im Bilanzsteuerrecht eine teleologische Interpretation der Gesetze, die die Gleichmäßigkeit und Systemgerechtigkeit der Besteuerung im Auge hat.[15] Unter Beachtung dieser „Grenzpfähle" sind im Zweifel die einzelnen Vorschriften ihrem Zweck entsprechend auszulegen.[16] (Bilanz-) Steuerrechtliche Tatbestandsmerkmale sind danach, auch wenn sie einem anderen Rechtsgebiet entnommen sind, nach dem bilanzsteuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang und dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelung zu interpretieren.[17] Im Sachbereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes einen weitreichenden Gestaltungsraum. Nach st.Rspr. des BVerfG hat er jedoch nach Regelung dieses Ausgangstatbestandes die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen. Das Gebot der folgerichtigen Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung betrifft auch den Gesetzesvollzug und die Rspr., wenn für vergleichbare Sachverhalte offene steuerliche Tatbestandsmerkmale durch Auslegung zu konkretisieren sind.[18] Ebenso wenig wie allein eine unterschiedliche Einkunftsart eine **9**

11 Vgl. zur Rechtsnatur des Steuerrechts Weber-Grellet StuW 1993, 97; Schmidt/Weber-Grellet § 2 Rn. 1.

12 Im Einzelnen Weber-Grellet Abschied vom subjektiven Fehlerbegriff DStR 2013, 729; Weber-Grellet Wider den subjektiven Fehlerbegriff – ein Beitrag zur Stärkung des Steuerrechts KSzW 2013, 311.

13 Weber-Grellet Steuern im modernen Verfassungsstaat 2001, 325.

14 Schmidt/Weber-Grellet § 5 Rn. 1.

15 Prinzipiell sind auch teleologische Extensionen und Reduktionen möglich (abgelehnt in BFH v. 08.11.2016 – I R 35/15, BStBl. 2017 II, 768 zu § 5 Abs. 4b EStG).

16 Englisch T/L § 5 Rn. 46 ff.

17 Zur neueren Position des BFH vgl. Weber-Grellet StuW 1993, 195/98; FR 1998, 35/8; BFH v. 14.02.2007 – XI R 18/06, DStR 2007, 855 zur Selbstständigkeit und Übertragbarkeit von Mietereinbauten (ähnlich BFH v. 22.04.2015 – X R 8/13, BFH/NV 2015, 1409); BFH v. 04.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. 2007 II, 508 zur Vornahme von AfS bei Einlage eines Kiesvorkommens.

18 BVerfG st.Rspr. z.B. Beschl. v. 20.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 93, 121, m.w.N.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

unterschiedliche Besteuerung rechtfertigen kann,[19] darf eine (Bodenschatz-)Einlage die an sich gerechtfertigte Besteuerung verhindern.[20]

Der Begriff der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise**[21] verlangt die spezifisch steuerrechtliche Beurteilung von Sachverhalten. Sie fordert die an den spezifischen Regelungszielen der steuerrechtlichen Regelungen und deren eigengesetzlicher Terminologie auszurichtende steuerrechtliche Beurteilung, ob der bewirkte wirtschaftliche Erfolg einen Steuertatbestand erfüllt.[22] Sie ist Ausdruck der funktionalen Differenz von Zivilrecht und Steuerrecht; bedenklich ist daher eine einseitige Orientierung am Zivilrecht, wie sie etwa in BFH v. 26.04.1995 – I R 92/94/94[23] zum Wechseldiskont zu finden ist. In neuester Zeit hebt der BFH zunehmend die Bedeutung der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise hervor, etwa bei der Beurteilung von Leasing-Sachverhalten, in Zusammenhang mit der Zurechnung bei der Wertpapierleihe oder in der Entscheidung (des I. Senats) zur Passivierung eines Darlehens mit steigenden Zinssätzen.[24] Die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise wird ganz zu Unrecht als „defizienter Modus der Rechtsanwendung" verstanden. Sie ist vielmehr Ausdruck der Eigenständigkeit des Steuerrechts und verlangt im Kern die autonome steuerrechtliche Beurteilung eines konkreten Sachverhalts; im Bereich der Auslegung fordert sie eine an den spezifischen Regelungszielen der steuerrechtlichen Regelung und deren eigengesetzlicher Terminologie auszurichtende zweckbestimmte (teleologische) Beurteilung.[25] Bilanzrechtliche Ausprägungen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind das **Realisationsprinzip** und das **Belastungsprinzip**.[26]

IV. Grundbegriffe

10 Zentrale Grundbegriffe des Bilanzsteuerrechts sind die Handelsbilanz, die Steuerbilanz und der Maßgeblichkeitsgrundsatz, der die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB anordnet. Die Begriffe Handels- und Steuerbilanz sind Schöpfungen des Schrifttums,[27] die im HGB und EStG selbst nicht verwendet werden (vgl. §§ 242, 264 HGB; § 4 Abs. 2 EStG; vgl. aber § 60 Abs. 2 EStDV).

Die **Handelsbilanz** ist der nach handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellte Jahresabschluss (§§ 242 Abs. 1 S. 1, 266 HGB).[28] Die **Steuerbilanz** ist die den besonderen steuerlichen Vorschriften entsprechende Vermögensübersicht (§ 60 Abs. 2 EStDV). Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs. 1 EStG), dem vor allem praktische Überlegungen zugrunde liegen (Übernahme des formellen Aufbaus und des Mengengerüsts), ist die tatsächlich aufgestellte Handelsbilanz oder – falls das nicht der Fall ist – eine den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechende fiktive („gedachte") Handelsbilanz Grundlage der Steuerbilanz. Die Steuerbilanz (der Gewerbetreibenden) ist demnach die um die steuerlichen Besonderheiten korrigierte Handelsbilanz.[29] Nach § 5b Abs. 1 EStG ist der Inhalt von Bilanz und GuV-Rechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz („Taxonomie") durch Datenfernübertragung zu

19 BVerfG, Beschl. v. 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, DStR 1998, 1743.

20 BFH v. 04.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. 2007 II, 508.

21 Englisch T/L § 5 Rn. 70 ff.; Weber-Grellet Steuern im modernen Verfassungsstaat 2001, 207 ff.; BFH v. 04.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. 2007 II, 508.

22 BVerfG, Beschl. v. 27.12.1992 – 2 BvR 72/90, BB 1992, 261; BFH v. 07.08.2000 – GrS 2/99, BStBl. 2000 II, 632.

23 BStBl. 1995 II, 594.

24 BFH v. 25.05.2016 – I R 17/15, BB 2016, 2675; Weber-Grellet BB 2017, 43/6.

25 Vgl. im Einzelnen Weber-Grellet Die fortschreitende Emanzipation des Steuerrechts StuW 2016, 226/34.

26 Schmidt/Weber-Grellet § 5 Rn. 382.

27 Vgl. Mathiak/K/S/M § 5 EStG Rn. A 28.

28 Vgl. ferner B/H § 242 HGB Rn. 4.

29 Vgl. auch § 12 Entwurf EStG 1975, BT-Drs. 7/1470, 20.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

übermitteln. Diese auf den ersten Blick unscheinbare Regelung wird meines Erachtens auf Dauer zu einer selbstständigen Steuerbilanz führen.[30]

In der Praxis stellen vor allem Kapitalgesellschaften neben der Handelsbilanz eine gesonderte Steuerbilanz auf. Die meisten Unternehmen indes stellten nur eine Bilanz auf, nämlich die Steuerbilanz, die zugleich Handelsbilanz war; nach den Regeln des BilMoG dürfte diese Praxis im Hinblick auf die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch Streichung des bisherigen § 5 Abs. 1 S. 2 EStG und der sog. handelsrechtlichen Öffnungsklauseln (§§ 247 Abs. 3, 273 HGB a.F.) überholt sein.

Das **Verhältnis von Steuer- und Handelsbilanz** kann in unterschiedlicher Weise geregelt werden. Der Gesetzgeber hat sich in § 5 Abs. 1 EStG (vgl. ferner § 60 Abs. 1 EStDV) prinzipiell für die sog. **Maßgeblichkeit der GoB** entschieden; meines Erachtens sprechen zunehmend die besseren Gründe für ein autonomes Steuerbilanzrecht. Von dem Grundsatz der Maßgeblichkeit bestehen zahlreiche Ausnahmen, die sich aus allgemeinen steuerrechtlichen Prinzipien und aus dem Vorbehalt des § 5 Abs. 2–7 EStG ergeben. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz ist ein Relikt aus dem 19. Jahrhundert; zurzeit vollzieht sich (in vielen Einzelheiten) ein permanenter „schleichender Ablösungsprozess" von der handelsrechtlichen Rechnungslegung.[31] Die logische Konsequenz der neueren Entwicklungen (Verdichtung der §§ 5 ff. EStG) ist (de lege ferenda) dessen Aufgabe.[32]

Die sog. **formelle Maßgeblichkeit** bedeutete ursprünglich die Bindung an die tatsächlich erstellte Handelsbilanz und verlangte später die korrespondierende Ausübung korrespondierender Wahlrechte; die **materielle Maßgeblichkeit** fordert die Beachtung der handelsrechtlichen GoB bei Aufstellung der Steuerbilanz. Nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a.F. waren steuerrechtliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben (Gefahr einer Deformation der Handelsbilanz durch die Steuerbilanz).

Nunmehr können steuerrechtliche Wahlrechte unabhängig vom Handelsbilanzausweis ausgeübt werden (vgl. § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG).[33]

V. „Modernisierung" des HGB durch BilMoG

1. Wichtige Änderungen nach BilMoG[34]

Von den **zahlreichen Änderungen** der Handelsbilanz sind besonders hervorzuheben: **11**

a) Aktivierungspflicht des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB; bisher Aktivierungswahlrecht in § 255 Abs. 4 HGB a.F.);

b) Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände, mit Ausnahmen (§§ 248 Abs. 2, 255 Abs. 2a HGB); bisher Aktivierungsverbot;

c) zwingende Verrechnung der Altersvorsorgeverpflichtungen mit Planvermögen (§ 246 Abs. 2 S. 2 HGB);

d) Abschaffung bislang wahlweise erlaubter sog. Aufwandsrückstellungen (bisher § 249 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 HGB a.F.);

30 Anwendbar für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen (AnwZpvV; BR-Drs. 722/10). Nach BMF ist es nicht zu beanstanden, wenn die Taxonomien (für Bilanz und GuV) erst für Wj, die nach dem 31.12.2012 beginnen, verwendet werden (BMF v. 05.06.2012, BStBl. 2012 I, 598).

31 Hüttemann JbFfSt 11/12, 11, 21.

32 Thiel FS Meilicke 2010, 733/52; Hennrichs StuW 2005, 256/64; Prinz DB 2010, 2069; Lange/Fink, Tax Accounting, StuB 2013, 239; a.A. Wehrheim/Fross DStR 2010, 1348, unter Verkennung der unterschiedlichen Zwecke von Handels- und Steuerbilanz.

33 BMF v. 12.03.2010, BStBl. 2010 I, 239; Blümich/Ehmcke § 6 EStG Rn. 561d (für Teilwert-Abschreibung).

34 Pfützenreuther, jurisPR – Steuerrecht 16/2010.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

e) Fair Value-Bewertung von Finanzierungsinstrumenten des Handelsbestands (§ 340e Abs. 3 S. 1 HGB für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute);

f) zwingende Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen bei der Bewertung von Rückstellungen (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB);

g) Abschaffung von sog. Ermessensabschreibungen (bisher § 253 Abs. 4 HGB a.F.).

2. Deregulierung und Erhöhung der Aussagekraft des HGB

12 Das BilMoG[35] ist als (deutsche) „Antwort auf die IFRS" konzipiert (mit der Maßgabe steuerlicher Neutralität). An die Stelle der IFRS soll das reformierte HGB als eigenständiges, kostengünstigeres und einfacheres Regelungswerk treten. Der Inhalt des HGB wird letztlich durch die Abschaffung zahlreicher Wahlrechte und durch die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit sowie durch die Anpassung einiger Ansatz- und Bewertungsvorschriften deutlich in Richtung der IFRS[36] verschoben; angestrebt wird die Deregulierung in Form von Befreiungen bzw. Erleichterungen von Rechnungslegungspflichten.

3. Ansatzwahlrechte

13 Mit dem BilMoG sind fast alle bestehenden **Ansatzwahlrechte** aufgegeben worden: § 247 Abs. 3 HGB a.F., § 249 Abs. 1 S. 3 HGB a.F., § 249 Abs. 2 HGB a.F., § 250 Abs. 1 S. 2 HGB a.F., § 255 Abs. 4 HGB a.F., § 269 HGB a.F.; geblieben ist § 250 Abs. 3 HGB (Disagio).

Auf der Aktivseite der Bilanz ist zukünftig ein **Ansatz** von Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB a.F.) nicht mehr möglich. Ebenso ist die Abgrenzung von Aufwendungen für Zölle, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer gemäß § 250 Abs. 1 S. 2 HGB a.F. nicht mehr erlaubt. Ansatzpflichtig werden mit dem BilMoG derivative Geschäfts- oder Firmenwerte; hier kommt es zu einer Erweiterung des Vermögensgegenstandsbegriffs, da diese den Vermögensgegenständen gleichgesetzt werden (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB i.d.F. BilMoG).

4. Herstellungskosten

14 Bei der Ermittlung der Herstellungskosten sind nunmehr die Gemeinkosten einzubeziehen (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB i.d.F. BilMoG). Nach § 255 Abs. 2, 2a HGB i.d.F. BilMoG dürfen Entwicklungskosten aktiviert werden, nicht aber Forschungskosten.[37]

5. Sonstige Rückstellungen

15 Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen (§ 249 Abs. 1 S. 3 HGB a.F.), die im kommenden Geschäftsjahr (nach Ablauf der ersten drei Monate) nachgeholt werden sollen, sowie Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB a.F.) sind nicht mehr passivierbar. Weiterhin auszuweisen sind nach § 249 Abs. 1 S. 2 HGB Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die innerhalb der ersten drei Monate des nächsten Geschäftsjahrs, und für unterlassene Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden sowie für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung.[38]

6. Latente Steuern

16 Damit die durch das BilMoG größer werdenden Unterschiede zwischen handelsrechtlicher- und steuerrechtlicher Abbildung in Abschlüssen von Kapitalgesellschaften (und ihnen gleichgestellten Unternehmen) zutreffend ausgewiesen werden, ist

35 V. 25.05.2009, BGBl. I, 1102; zu steuerlichen Bezügen Strahl KÖSDI 2009, 16642.

36 Unten Rn. 48 ff.; Kirsch StuB 2009, 185 zum Verhältnis von BilMoG und IFRS.

37 Küting/Ellmann, Die Herstellungskosten von selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, DStR 2010, 1300.

38 Zu Rückstellungen nach BilMoG Weigl/Weber/Costa BB 2009, 1062.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

die Bewertungsmethodik der latenten Steuern geändert worden; zukünftig ist das sog. Bilanzkonzept maßgeblich.

Latente Steuern sind nur in der Handelsbilanz auszuweisen (bilanzierte Differenzen zwischen steuerrechtlich und handelsrechtlich ermitteltem [fiktivem] Steueraufwand);[39] bei höherem Steuerbilanzgewinn besteht wirtschaftlich eine Forderung gegenüber dem Finanzamt, umgekehrt eine Verbindlichkeit. Aktive latente Steuern können nach BilMoG, passive latente Steuern müssen ausgewiesen werden (§ 274 Abs. 1 HGB i.d.F. BilMoG). Der Posten „latente Steuern" erfasst die sich nach der Steuerbilanz ergebenden Besteuerungsunterschiede.

7. Auswirkungen auf die Steuerbilanz[40]

Die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit (durch Streichung des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a.F.) führt zu einer Verbesserung der Aussagekraft der Handelsbilanz. Konkret werden der Ausweis des Sonderpostens mit Rücklageanteil (Streichung des § 247 Abs. 3 HGB a.F.) und die Vornahme von steuerlichen (Mehr-)Abschreibungen (Streichung des § 254 HGB a.F.) verboten. Durch das BilMoG haben die Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz deutlich zugenommen; die eigenständige Steuerbilanz dürfte die Regel werden.[41] **17**

Die (einfache) Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB(!) (nicht der Handelsbilanz oder des Handelsrechts) gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG bleibt bestehen, sodass die Änderungen des BilMoG, denen keine speziellen steuerrechtlichen Regelungen gegenüberstehen und die als GoB zu qualifizieren sind, auch für die steuerliche Gewinnermittlung relevant sind. So hat die Aufhebung des Aktivierungsverbots von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen (§ 248 Abs. 2 HGB) keine steuerlichen Auswirkungen, da in § 5 Abs. 2 EStG weiterhin der entgeltliche Erwerb als Voraussetzung für den Ansatz von immateriellen Wirtschaftsgütern vorgesehen ist. Ebenso sind die durch das BilMoG zu streichenden Ansatzwahlrechte bereits jetzt ohne steuerliche Konsequenz. Die Bewertungseinheiten des § 254 HGB i.d.F. BilMoG waren bereits in § 5 Abs. 1a EStG normiert. Auch die Bewertungsänderungen sollen keine steuerlichen Konsequenzen haben; nach § 253 HGB i.d.F. BilMoG müssen künftig Preis- und Kostensteigerungen bei der Bemessung der Rückstellungen einfließen (so auch § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f) EStG i.d.F. BilMoG). Eine Abzinsung der Erfüllungsbeträge war bereits steuerrechtlich geboten, allerdings wird dort ein fester Zinssatz genannt und nicht auf eine Vorgabe der Bundesbank verwiesen.

8. Ausübung steuerlicher Wahlrechte

Die Ausübung steuerlicher Wahlrechte setzt voraus, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit den handelsrechtlich maßgeblichen Werten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG). In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschriften des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen (§ 5 Abs. 1 S. 3 EStG). Die Dokumentation der ausgeübten Wahlrechte bewirkt den Einstieg in eine getrennte „steuerliche Buchführung". **18**

39 Küting/Zwirner BB 2005, 1553; zur Neukonzeption durch das BilMoG (von der GuV- zur Bilanzorientierung) s. RegEntw BT-Drs. 16/10067, 67, Strahl KÖSDI 2008, 16290/8; 2009, 16642; Loitz DB 2009, 913; Küting/Seel DB 2009, 922; Herzig/Vossel BB 2009, 1174; – s. aber Kleemann/Metzing DStR 12, 2405, Hoffmann StuB 12, 889 zum Streit zwischen IDW und BStBK. – Zu den Gefahren aktiver latenter Steuern in der Krise vgl. Haaker PiR 2012, 396.

40 Dazu Grützner StuB 2009, 481; Herzig BB 19/2009, M1.

41 Herzig u.a. DB 2011, 9.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die bilanzsteuerrechtlichen Wahlrechte sind auf der Grundlage von GoB und des Handelsrechts konzipiert worden; auf diesen Zusammenhang ist bei der durch das BilMoG erforderlichen Neuinterpretation der Wahlrechte Rücksicht zu nehmen.[42] Dabei steht meines Erachtens nicht die Aufrechterhaltung der Einheitsbilanz im Vordergrund, sondern Grundlage der Überlegungen ist die prinzipielle Wahlrechtsfeindlichkeit des Steuerrechts (vgl. § 3 Abs. 1 AO); unter dem Aspekt der Besteuerungsgleichheit geht es nicht an, dass der einzelne Steuerbürger die Höhe seiner Steuerschuld selbst bestimmen kann; (nur) für subventionelle Steuervergünstigungen (z.B. Sonderabschreibungen, steuerfreie Rücklagen) ist dieser Grundsatz eingeschränkt.[43]

9. Verbliebene Unterschiede zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz nach Maßgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und steuerrechtlicher Sonderregelungen (Vorbehalte)[44]

19 Die Änderungen durch das BilMoG haben sich nur zu einem ganz kleinen Teil direkt auf die Steuerbilanz ausgewirkt (z.B. der Ansatz der Wertpapiere des Handelsbestands zum Zeitwert). Der größere Teil ist für die steuerrechtliche Darstellung neutral, da infolge spezieller Regelungen die GoB-Maßgeblichkeit nicht eingreift. Folgende Tabelle zeigt die wesentlichen Unterschiede, die nach wie vor bestehen:

42 Nach zutreffender Auffassung von Thiel, Die modernisierte Maßgeblichkeit FS Meilicke 2010, 733, 751, geht der ungeprüfte Vorrang aller steuerlichen Wahlrechte zu weit.

43 A.A. für Teilwertabschreibung BMF v. 12.03.2010, BStBl. 2010 I, 239 Rn. 15.

44 Zu den Einschränkungen durch spezielle Vorschriften s. auch unten Rn. 82 ff.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

	HGB (nach BilMoG)	Steuerrecht (EStG)
Immaterielles Vermögen und Sachanlagevermögen	Ansatzpflicht (§ 246 Abs. 1 HGB) Planmäßige Abschreibung (§ 253 Abs. 3 S. 1 HGB); außerplanmäßige Abschreibung nur noch auf den beizulegenden Wert bei dauernder Wertminderung (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB) Keine Sonderabschreibungen Zuschreibungsgebot (§ 253 Abs. 5 HGB)	Ansatzpflicht (§ 5 Abs. 1 EStG) Planmäßige Abschreibung linear oder leistungsabhängig (§ 7 EStG); außerplanmäßige Abschreibung nur noch auf den beizulegenden Wert bei dauernder Wertminderung Wahlrechte für steuerliche Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen (§§ 7a ff. EStG) und Bewertungsabschläge (§ 6b EStG, R 6.6 EStR); GWG-Vollabschreibung/Poolbildung (§ 6 Abs. 2 EStG) Zuschreibungsgebot (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 und Nr. 2 S. 3, § 7 Abs. 1 S. 7 EStG)
Selbst geschaffenes immaterielles Vermögen	Ansatzwahlrecht (§ 248 Abs. 2 HGB), soweit nicht ein Bilanzierungsverbot besteht	Ansatzverbot (§ 5 Abs. 2 EStG)
Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert	Ansatzpflicht (§ 246 Abs. 1 HGB), planmäßige Abschreibung; Zuschreibungsverbot (§ 253 Abs. 5 S. 2 HGB)	Ansatzpflicht (§ 5 Abs. 2 EStG; BFH v. 03.02.1969, GrS 2/68, BStBl. 1969 II, 291), lineare Abschreibung über 15 Jahre
Finanzanlagevermögen	Wie Sachanlagen, aber Wahlrecht für außerplanmäßige Abschreibungen bei vorübergehender Wertminderung (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB)	Wie Sachanlagen
Umlaufvermögen (Vorräte)	Anschaffungskosten (Vollkostenansatz); bei Wertminderung Abschreibung auf beizulegenden Wert; Zuschreibungsgebot (§ 253 Abs. 4 S. 2, Abs. 5 HGB); Durchschnitts-, LIFO-, FIFO-Methode (§ 256 HGB)	Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG; Vollkosten); bei dauernder Wertminderung Abschreibung auf Teilwert; Zuschreibungsgebot; Durchschnitts- und LIFO-Methode (§ 6 Abs. 1 EStG; R 6.8, R 6.9 EStR)
Forderungen	Wie Umlaufvermögen	Wie Umlaufvermögen
Wertpapiere des Umlaufvermögens	Wie Umlaufvermögen	Wie Umlaufvermögen
Rechnungsabgrenzungsposten	Grundsätzlich Ausweispflicht; Kein Ansatz für Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorräte und für Umsatzsteuer auf Anzahlungen Aktivierungswahlrecht für Disagio	Ausweispflicht Aktivierungspflicht für Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorräte, Umsatzsteuer auf Anzahlungen, Disagio (BFH v. 19.01.1978 – IV R 153/72, BStBl. 1978 II, 262)
Abgrenzung von Zöllen pp.	Ansatzverbot (Aufhebung des § 250 Abs. 1 S. 2 HGB a.F.)	Abgrenzungspflicht (§ 5 Abs. 5 Nr. 2 EStG)
Aktive latente Steuern	Ansatzwahlrecht (§ 274 Abs.1 S. 2 HGB)	Ansatzverbot
Verbindlichkeiten	Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB)	(Erst-)Bewertung: Anschaffungskosten/„Wegschaffungskosten" = Rückzahlungsbetrag = abgezinster Nennwert (Zinssatz 5,5 %) mit Ausnahme der kurzfristigen, verzinslichen oder auf Anzahlungen oder Vorauszahlungen beruhenden Verbindlichkeiten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG) Folgebewertung: Erhöhung des Rückzahlungsbetrags

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG